

TE Vwgh Erkenntnis 2014/2/27 2012/15/0044

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 27.02.2014

Index

E000 EU- Recht allgemein;

E1E;

E1N;

E3L E09301000;

E6j;

32/04 Steuern vom Umsatz;

59/04 EU - EWR;

Norm

11994N151 EU-Beitrittsvertrag Akte Art151;

11994NN15 EU-Beitrittsvertrag Anh15 Kap9 Z2 liti;

12010E267 AEUV Art267;

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art26;

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art28 Abs3 litb;

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art306;

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art307;

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art308;

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art309;

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art310;

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art378 Abs2;

62005CJ0251 Talacre Beach Caravan Sales VORAB;

62006CJ0268 Impact VORAB;

62009CJ0497 Bog u.a. VORAB;

62011CJ0044 Deutsche Bank VORAB;

62011CJ0224 BGZ Leasing VORAB;

62011CJ0392 Field Fisher Waterhouse VORAB;

EURallg;

UStG 1972 §6 Z5;

UStG 1994 §1 Abs1 Z1;

UStG 1994 §1;

UStG 1994 §23 Abs1;

UStG 1994 §3;

UStG 1994 §3a Abs7;

UStG 1994 §3a;

UStG 1994 §6 Abs1 Z3 litd;

UStG 1994 §6;

1. UStG 1972 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 246/1994
2. UStG 1972 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
3. UStG 1972 § 6 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
4. UStG 1972 § 6 gültig von 01.07.1994 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 314/1994
5. UStG 1972 § 6 gültig von 01.12.1993 bis 30.06.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
6. UStG 1972 § 6 gültig von 31.07.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 530/1993
7. UStG 1972 § 6 gültig von 01.07.1990 bis 30.07.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
8. UStG 1972 § 6 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 661/1989
9. UStG 1972 § 6 gültig von 30.12.1989 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
10. UStG 1972 § 6 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 410/1988
11. UStG 1972 § 6 gültig von 18.07.1987 bis 29.07.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
12. UStG 1972 § 6 gültig von 07.06.1986 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 292/1986
13. UStG 1972 § 6 gültig von 01.03.1986 bis 28.02.1986 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 164/1985
14. UStG 1972 § 6 gültig von 21.12.1985 bis 06.06.1986 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
15. UStG 1972 § 6 gültig von 01.01.1985 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 341/1984
16. UStG 1972 § 6 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
17. UStG 1972 § 6 gültig von 20.12.1980 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
18. UStG 1972 § 6 gültig von 17.12.1976 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 666/1976
19. UStG 1972 § 6 gültig von 31.12.1975 bis 16.12.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 636/1975
20. UStG 1972 § 6 gültig von 01.01.1973 bis 30.12.1975

1. UStG 1994 § 1 heute
2. UStG 1994 § 1 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.2021 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
4. UStG 1994 § 1 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
5. UStG 1994 § 1 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
6. UStG 1994 § 1 gültig von 20.08.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
7. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.2003 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 1 gültig von 29.03.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2003
9. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.1996 bis 28.03.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 1 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
11. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 1 heute
2. UStG 1994 § 1 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.2021 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
4. UStG 1994 § 1 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
5. UStG 1994 § 1 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
6. UStG 1994 § 1 gültig von 20.08.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
7. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.2003 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 1 gültig von 29.03.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2003
9. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.1996 bis 28.03.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 1 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
11. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 23 heute
2. UStG 1994 § 23 gültig von 01.01.2022 bis 31.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
3. UStG 1994 § 23 gültig von 01.01.2022 bis 31.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. UStG 1994 § 23 gültig ab 01.01.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2021

5. UStG 1994 § 23 gültig von 02.08.2011 bis 31.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
6. UStG 1994 § 23 gültig von 18.06.2009 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
7. UStG 1994 § 23 gültig von 01.01.1995 bis 17.06.2009

1. UStG 1994 § 3 heute
2. UStG 1994 § 3 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
3. UStG 1994 § 3 gültig ab 01.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
4. UStG 1994 § 3 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. UStG 1994 § 3 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
6. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.2004 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 3 gültig von 15.07.1999 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
9. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 3 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
11. UStG 1994 § 3 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 3a heute
2. UStG 1994 § 3a gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. UStG 1994 § 3a gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
6. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. UStG 1994 § 3a gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
8. UStG 1994 § 3a gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
9. UStG 1994 § 3a gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
10. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
11. UStG 1994 § 3a gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
12. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
13. UStG 1994 § 3a gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
14. UStG 1994 § 3a gültig von 15.07.1999 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
15. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
16. UStG 1994 § 3a gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
17. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 3a heute
2. UStG 1994 § 3a gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. UStG 1994 § 3a gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
6. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. UStG 1994 § 3a gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
8. UStG 1994 § 3a gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
9. UStG 1994 § 3a gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
10. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
11. UStG 1994 § 3a gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
12. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
13. UStG 1994 § 3a gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
14. UStG 1994 § 3a gültig von 15.07.1999 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
15. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
16. UStG 1994 § 3a gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
17. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 6 heute
2. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

3. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
4. UStG 1994 § 6 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025
5. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
6. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2025 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
8. UStG 1994 § 6 gültig von 01.08.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
9. UStG 1994 § 6 gültig von 22.07.2023 bis 31.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
11. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 30.06.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
15. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2021 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
16. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2020 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
17. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
18. UStG 1994 § 6 gültig von 27.07.2017 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
19. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
20. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
21. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.04.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
22. UStG 1994 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. UStG 1994 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
24. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
25. UStG 1994 § 6 gültig von 20.07.2010 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2010
26. UStG 1994 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 19.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
27. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2010 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
28. UStG 1994 § 6 gültig von 11.11.2008 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 140/2008
29. UStG 1994 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 10.11.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
30. UStG 1994 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
31. UStG 1994 § 6 gültig von 27.08.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2005
32. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 26.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
33. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
34. UStG 1994 § 6 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
35. UStG 1994 § 6 gültig von 11.07.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
36. UStG 1994 § 6 gültig von 19.12.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
37. UStG 1994 § 6 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
38. UStG 1994 § 6 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
39. UStG 1994 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
40. UStG 1994 § 6 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
41. UStG 1994 § 6 gültig von 19.06.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
42. UStG 1994 § 6 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
43. UStG 1994 § 6 gültig von 01.11.1997 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 123/1997
44. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 31.10.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
45. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
46. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
47. UStG 1994 § 6 gültig von 01.08.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
48. UStG 1994 § 6 gültig von 06.01.1995 bis 31.07.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
49. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 6 heute
2. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
4. UStG 1994 § 6 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025

5. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
6. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2025 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
8. UStG 1994 § 6 gültig von 01.08.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
9. UStG 1994 § 6 gültig von 22.07.2023 bis 31.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
11. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 30.06.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
15. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2021 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
16. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2020 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
17. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
18. UStG 1994 § 6 gültig von 27.07.2017 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
19. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
20. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
21. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.04.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
22. UStG 1994 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. UStG 1994 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
24. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
25. UStG 1994 § 6 gültig von 20.07.2010 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2010
26. UStG 1994 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 19.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
27. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2010 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
28. UStG 1994 § 6 gültig von 11.11.2008 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 140/2008
29. UStG 1994 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 10.11.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
30. UStG 1994 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
31. UStG 1994 § 6 gültig von 27.08.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2005
32. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 26.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
33. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
34. UStG 1994 § 6 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
35. UStG 1994 § 6 gültig von 11.07.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
36. UStG 1994 § 6 gültig von 19.12.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
37. UStG 1994 § 6 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
38. UStG 1994 § 6 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
39. UStG 1994 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
40. UStG 1994 § 6 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
41. UStG 1994 § 6 gültig von 19.06.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
42. UStG 1994 § 6 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
43. UStG 1994 § 6 gültig von 01.11.1997 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 123/1997
44. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 31.10.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
45. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
46. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
47. UStG 1994 § 6 gültig von 01.08.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
48. UStG 1994 § 6 gültig von 06.01.1995 bis 31.07.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
49. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger sowie Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Innsbruck in 6021 Innsbruck, Innrain 32, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 9. Jänner 2012, Zl. RV/0326-I/11, betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2009 (mitbeteiligte Partei: D GmbH in I, vertreten durch die Schweisgut & Kneringer

Wirtschafts- & Steuerberatungs-GmbH & Co KG in 6500 Landeck, Schrofensteinstraße 12), zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger sowie Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Innsbruck in 6021 Innsbruck, Innrain 32, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 9. Jänner 2012, Zl. RV/0326-I/11, betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2009 (mitbeteiligte Partei: D GmbH in römisch eins, vertreten durch die Schweisgut & Kneringer Wirtschafts- & Steuerberatungs-GmbH & Co KG in 6500 Landeck, Schrofensteinstraße 12), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründung

Die mitbeteiligte GmbH ist eine österreichische Reiseveranstalterin. Sie führt mehrtägige grenzüberschreitende Flusskreuzfahrten (Beförderung inklusive Nächtigung in der Schiffskabine und Vollpension zu einem Gesamt-Pauschalpreis) auf großen europäischen Flüssen, insbesondere dem Rhein und der Donau, durch. Sie erbringt ihre Leistungen an Unternehmer, nämlich ausländische Reisebüros, deren Kunden zumeist die Endverbraucher (Reiseteilnehmer) sind. Die Mitbeteiligte bezieht ihrerseits die Leistungen von Kreuzfahrtgesellschaften, insbesondere den Gesellschaften BA aus Rumänien und CA aus Deutschland. Mit der Kreuzfahrtgesellschaft BA wurde u.a. der Vertrag vom 24. März 2007 geschlossen. Darin ist festgehalten, BA verchartere das Schiff an die Mitbeteiligte und "garantiert somit folgende Leistungen:

- -Strichaufzählung
Stellung des

(a) aus nautischen Gründen für den Betrieb des Schiffes notwendigen Personals

(b) für den Hotelbetrieb notwendigen Personals in Absprache mit (der Mitbeteiligten)

- Erstellung der Fahrpläne anhand der von (der Mitbeteiligten) angegebenen Route, nach marktstrategischen bzw. operationellen Kriterien."

Dabei verpflichtete sich BA, das Schiff in einem entsprechenden Betriebszustand zu erhalten und stelle u.a. die Schiffs-Einrichtung sowie "Küchen- und Bareinrichtung (inkl. Kühl- und Schankanlagen)".

Mit der Kreuzfahrtgesellschaft CA wurde u.a. der Charter-Vertrag vom 24. Oktober 2005 geschlossen, in welchem die Leistungen, welche CA an die Mitbeteiligte erbringt, wie folgt beschrieben sind:

- "-Strichaufzählung
Bereitstellung aller Passagierkabinen der Schiffe sowie der sonstigen touristischen Einrichtungen der Schiffe (Bar, Restaurant, Sonnendeck etc.);
- -Strichaufzählung
Durchführung der Kreuzfahrten gemäß den vereinbarten Fahrplänen;
- -Strichaufzählung
Verwendung aller Passagier-Kabinen gemäß Deckplan;
- -Strichaufzählung
Gepäcksbeförderung vom jeweiligen Landungssteg zum Schiff und zurück;
- -Strichaufzählung
eine ausreichende nautische Mannschaft (Kapitän, Offiziere, Matrosen, usw.) für die Dauer des Charters, sowie deren Uniform (Uniformpflicht während des Dienstes);
- -Strichaufzählung
ein fachlich und sprachlich (deutsch, englisch und französisch) ausgebildetes sonstiges Personal in ausreichender Anzahl in Küche (Küchenchef, Köche), Restaurant (Restaurantchef, Kellner), Rezeption, Hotelbereich (Hausdame, Zimmermädchen), Arzt (insbesondere bei Kreuzfahrten stromabwärts ab Budapest) Bordorchester, etc.;
- -Strichaufzählung
alle Kosten, die mit dem Betrieb der Schiffe verbunden sind,
- -Strichaufzählung
eine einwandfreie Funktion der technischen Einrichtungen und eine dem Standard der Schiffe entsprechende Ausstattung (Porzellan, Gläser, Besteck, Wäsche, etc.);"

Im Prüfungsbericht über eine bei der Mitbeteiligten für die Jahre 2006 bis 2009 durchgeführte Außenprüfung wird ausgeführt, sie habe als Reiseveranstalterin Flusskreuzfahrten mit Kabinenschiffen zwischen der Nordsee und dem Schwarzen Meer an andere Unternehmer erbracht. Die Reiseleistungen umfassten Beförderung und Unterbringung, Verpflegung, Hafentaxen, fallweise Landausflüge und Zusatzgetränke. Die Mitbeteiligte habe die Verpflegungsleistung an Bord der Kreuzfahrtschiffe als unselbständige Nebenleistung zur Leistung der Personenbeförderung, welche nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 in der bis 31. Dezember 2009 geltenden Fassung (hinsichtlich des inländischen Teils steuerbar, aber) umsatzsteuerfrei sei, behandelt. Der Prüfer vertrete demgegenüber die Ansicht, dass mehrere selbständige Leistungen erbracht würden, deren "Leistungsort und umsatzsteuerliche Behandlung jede für sich zu beurteilen" sei. Während die Unterbringungsleistung als unselbständige Nebenleistung zur Leistung der Personenbeförderung umsatzsteuerfrei sei, stelle die Verpflegungsleistung eine eigenständige sonstige Leistung dar, deren Leistungsort sich nach § 3a Abs. 12 UStG 1994 (in der bis 31. Dezember 2009 geltenden Fassung) richte. Die Verpflegungsleistungen seien somit an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe. Der Leistungsort liege daher in Österreich. Nach Ansicht des Prüfers sei das auf die Verpflegungsleistung entfallende Entgelt mit einem Zehntel der Erlöse (Pauschalentgelte) zu schätzen und der Umsatzsteuer zum Steuersatz von 10% zu unterziehen.

Im Prüfungsbericht über eine bei der Mitbeteiligten für die Jahre 2006 bis 2009 durchgeführte Außenprüfung wird ausgeführt, sie habe als Reiseveranstalterin Flusskreuzfahrten mit Kabinenschiffen zwischen der Nordsee und dem Schwarzen Meer an andere Unternehmer erbracht. Die Reiseleistungen umfassten Beförderung und Unterbringung, Verpflegung, Hafentaxen, fallweise Landausflüge und Zusatzgetränke. Die Mitbeteiligte habe die Verpflegungsleistung an Bord der Kreuzfahrtschiffe als unselbständige Nebenleistung zur Leistung der Personenbeförderung, welche nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 3, Litera d, UStG 1994 in der bis 31. Dezember 2009 geltenden Fassung (hinsichtlich des inländischen Teils steuerbar, aber) umsatzsteuerfrei sei, behandelt. Der Prüfer vertrete demgegenüber die Ansicht, dass mehrere selbständige Leistungen erbracht würden, deren "Leistungsort und umsatzsteuerliche Behandlung jede für sich zu beurteilen" sei. Während die Unterbringungsleistung als unselbständige Nebenleistung zur Leistung der Personenbeförderung umsatzsteuerfrei sei, stelle die Verpflegungsleistung eine eigenständige sonstige Leistung dar, deren Leistungsort sich nach Paragraph 3 a, Absatz 12, UStG 1994 (in der bis 31. Dezember 2009 geltenden Fassung) richte. Die Verpflegungsleistungen seien somit an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe. Der Leistungsort liege daher in Österreich. Nach Ansicht des Prüfers sei das auf die Verpflegungsleistung entfallende Entgelt mit einem Zehntel der Erlöse (Pauschalentgelte) zu schätzen und der Umsatzsteuer zum Steuersatz von 10% zu unterziehen.

In den Berufungen gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2009 wandte die Mitbeteiligte ein, das Finanzamt habe die Verpflegungsleistung "in kompletter Abwendung von der bisherigen Verwaltungspraxis" nicht mehr als unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderungsleistung behandelt. Es lägen aber unselbständige Nebenleistungen vor. Die Beurteilung der Verpflegungsleistung bei Flussschiffahrten als eigene (Haupt-)Leistung auf der Grundlage der bis 31. Dezember 2009 bestehenden Rechtslage verstoße zwar nicht gegen Europarecht, sei aber verfassungswidrig, weil Unternehmer allein auf Grund ihres Wohnortes oder Sitzes in Österreich diskriminiert würden. Damit seien nicht EU-Ausländer diskriminiert, sondern Österreicher in Österreich, weil das Finanzamt die grenzüberschreitend bzw. in anderen Mitgliedstaaten erbrachte Bordverpflegungsleistung am Sitz der Mitbeteiligten (Österreich) besteuere.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge. Eine Personenbeförderungsleistung werde dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt werde. Bei grenzüberschreitender Beförderung sei der inländische Teil der Leistung im Inland steuerbar. Auf diese Umsätze greife die Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Beförderungen von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994. Der grenzüberschreitende Personenverkehr mit Schiffen und Luftfahrzeugen sei schon im UStG 1972 (hinsichtlich des steuerbaren, inländischen Streckenteils) steuerbefreit gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge. Eine Personenbeförderungsleistung werde dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt werde. Bei grenzüberschreitender Beförderung sei der inländische Teil der Leistung im Inland steuerbar. Auf diese Umsätze greife die Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Beförderungen von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 3, Litera d, UStG 1994. Der grenzüberschreitende Personenverkehr mit Schiffen und Luftfahrzeugen sei schon im UStG 1972 (hinsichtlich des steuerbaren, inländischen Streckenteils) steuerbefreit gewesen.

Zur Frage, wie Verpflegungsleistungen in Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Leistungen der

Personenbeförderung mit Schiffen und Luftfahrzeugen im Geltungsbereich des UStG 1972 zu beurteilen gewesen seien, fänden sich in der Literatur folgende Ansichten:

Nach Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zum UStG 1972, § 6 Tz 40 und 47, sei bei einer Personenschiffahrt mit Kabinenschiffen, mit welcher dem Reisenden die besonderen Schönheiten der Landschaft gezeigt werden sollen (zB bei einer Schiffsreise Wien-Melk-Passau) die Hauptleistung in der Beförderung gelegen, die Gewährung der Unterkunft in einer Kabine sei die Nebenleistung hiezu. Hingegen sei der Verkauf von Speisen und Getränken steuerpflichtig (Tz 40). Seien im Beförderungsentgelt auch Entgelte für Leistungen enthalten, die mit der Personenbeförderung nicht unmittelbar zusammenhängen, zB die Verabreichung von Speisen und Getränken, so erstrecke sich die Steuerfreiheit nicht auch auf diese Leistungen. Nach Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zum UStG 1972, Paragraph 6, Tz 40 und 47, sei bei einer Personenschiffahrt mit Kabinenschiffen, mit welcher dem Reisenden die besonderen Schönheiten der Landschaft gezeigt werden sollen (zB bei einer Schiffsreise Wien-Melk-Passau) die Hauptleistung in der Beförderung gelegen, die Gewährung der Unterkunft in einer Kabine sei die Nebenleistung hiezu. Hingegen sei der Verkauf von Speisen und Getränken steuerpflichtig (Tz 40). Seien im Beförderungsentgelt auch Entgelte für Leistungen enthalten, die mit der Personenbeförderung nicht unmittelbar zusammenhängen, zB die Verabreichung von Speisen und Getränken, so erstrecke sich die Steuerfreiheit nicht auch auf diese Leistungen.

Nach Dorazil/Frühwald/Hock/Mayer/Paukowitsch, UStG 1972, § 6 Anm. 6, sei die Verpflegung bei grenzüberschreitenden Flugreisen eine Nebenleistung zur Beförderung und daher steuerbefreit. Zur Verpflegung auf einer Schiffsreise enthalte der Kommentar dieser Autoren keine Ausführungen. Nach Dorazil/Frühwald/Hock/Mayer/Paukowitsch, UStG 1972, Paragraph 6, Anmerkung 6, , sei die Verpflegung bei grenzüberschreitenden Flugreisen eine Nebenleistung zur Beförderung und daher steuerbefreit. Zur Verpflegung auf einer Schiffsreise enthalte der Kommentar dieser Autoren keine Ausführungen.

Nach Ruppe (UStG3, § 6 Tz 67) bzw. Ruppe/Achatz (UStG4, § 6 Tz 67) erfülle die Verabreichung der üblichen Mahlzeiten im Flugverkehr und im Schiffsverkehr die gängige Definition der unselbständigen Nebenleistung, zumal ihr Umfang stets im Verhältnis zur Dauer der Beförderungsleistung stehe. Nach Ruppe (UStG3, Paragraph 6, Tz 67) bzw. Ruppe/Achatz (UStG4, Paragraph 6, Tz 67) erfülle die Verabreichung der üblichen Mahlzeiten im Flugverkehr und im Schiffsverkehr die gängige Definition der unselbständigen Nebenleistung, zumal ihr Umfang stets im Verhältnis zur Dauer der Beförderungsleistung stehe.

Dem Urteil des EuGH vom 2. Mai 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting, zufolge stelle die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verbrauch im Restaurant eine Dienstleistung iSd Art. 6 Abs. 1 der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (im Folgenden Sechste RL) dar. Der Leistungsort liege dort, wo der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit habe. Dem Urteil des EuGH vom 2. Mai 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting, zufolge stelle die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verbrauch im Restaurant eine Dienstleistung iSd Artikel 6, Absatz eins, der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (im Folgenden Sechste RL) dar. Der Leistungsort liege dort, wo der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit habe.

Die belangte Behörde erachte folgenden Sachverhalt als festgestellt:

Die Mitbeteiligte führe grenzüberschreitende Flussschiffahrten auf europäischen Flüssen durch. Sie biete die Kreuzfahrten als Reiseveranstalter den großen ausländischen Reisebüros bzw. Distributoren zum weiteren Vertrieb an Reiseteilnehmer bzw. an andere Reisebüros an. Zur Ausführung dieser Leistungen "miete" die Mitbeteiligte von verschiedenen Vertragspartnern, vor allem den Kreuzfahrtgesellschaften BA und CA, mit Charterverträgen die für die Durchführung der Kreuzfahrten benötigten Schiffskapazitäten. In den Verträgen sei festgehalten, dass diese Vertragspartner die Schiffe mit der Mannschaft zur Verfügung stellten. Marketing und Verkauf der Reisen lägen hingegen ausschließlich bei der Mitbeteiligten. Mit den Charterverträgen würden keinerlei rechtliche Beziehungen zwischen den beförderten Passagieren und den "Verfügungsberechtigten", also den Kreuzfahrtgesellschaften als "Dienstleistungsträger" begründet. Für die Erbringung der Verpflegungsleistungen auf den Schiffen habe die Mitbeteiligte auch eigene Vereinbarungen mit Caterer-Unternehmen abgeschlossen.

Die belangte Behörde halte für wesentlich, dass die Mitbeteiligte einer in den Akten des Finanzamtes befindlichen Sachverhaltsdarstellung, wonach "Art und Umfang der Verpflegungsleistungen in der Regel vom Passagier frei wähl- und buchbar" seien, widersprochen habe. Der Passagier habe auf dem Schiff keine andere Möglichkeit einer Nahrungsaufnahme. Durch die Fahrtzeiten, die teilweise 24 Stunden und länger seien, könnten sich die Fahrgäste zB nicht an Land versorgen. In den Kabinen gebe es auch keine Aufbewahrungsmöglichkeit für selbst mitgebrachte Lebensmittel. Daher müsse der Reiseveranstalter für die Verköstigung der Passagiere sorgen bzw. seien die Passagiere

auf das Schiffsrestaurant angewiesen. Deshalb erhalte der Passagier auch keinen Einzelpreis für die Verpflegung, sondern nur einen Gesamtpreis (Pauschalpreis für die Kreuzfahrt). Die Passagiere könnten zwar zwischen Fleisch, Fisch oder vegetarischer Kost wählen, dies aber ohne Preisunterschied. Auch erhielten sie keine Rückerstattung, wenn sie beispielsweise eine Mahlzeit auslassen würden. Eine Wahl habe der Passagier nur hinsichtlich solcher Leistungen, die über die Beförderungsleistung samt Unterkunft und Verpflegung hinausgingen (zB Konsumation an der Bordbar, Exkursionen, Souvenirs etc.); solche Leistungen müssten gesondert bezahlt werden und würden von der Mitbeteiligten auch getrennt der Umsatzsteuer unterworfen (seien also im Berufungsverfahren nicht strittig).

In den Allgemeinen Reisebedingungen finde sich die Aussage, dass die Verfügungsberechtigung über die Schiffe bei den Kreuzfahrtgesellschaften (BA bzw. CA) liege, soweit es den reinen Schiffsbetrieb betreffe (das betreffe u.a. allfällige Haftungen für Handlungen oder Unterlassungen des Schiffseigentümers oder -betreibers). Veranstalterin der mit den Schiffen durchgeführten Kreuzfahrten und Verkaufsgagent sei die Mitbeteiligte.

Nach Ansicht des Finanzamtes seien sämtliche Verpflegungsanteile der Schifffahrtsreisen in Österreich zu versteuern, "somit nicht nur diejenigen, die während der Durchfahrt durch Österreich abgegeben wurden". Nach § 3a Abs. 12 UStG 1994 in der für die Streitjahre geltenden Fassung seien nämlich sonstige Leistungen, für die keine spezielle Regelung bestehe, an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe. Nach Ansicht des Finanzamtes seien sämtliche Verpflegungsanteile der Schifffahrtsreisen in Österreich zu versteuern, "somit nicht nur diejenigen, die während der Durchfahrt durch Österreich abgegeben wurden". Nach Paragraph 3 a, Absatz 12, UStG 1994 in der für die Streitjahre geltenden Fassung seien nämlich sonstige Leistungen, für die keine spezielle Regelung bestehe, an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe.

Die Sechste RL kenne keine Befreiung für die grenzüberschreitende Personenbeförderung. Sie erlaube aber - für eine Übergangszeit - die Beibehaltung der Befreiung für Personenbeförderungen: Nach Art. 28 Abs. 3 lit. b der Sechsten RL könnten die Mitgliedstaaten (während der Übergangszeit) die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien. Anhang F erfasse unter der Z. 17 die Beförderungen von Personen mitsamt der Beförderung von Begleitgütern der Reisenden, wie Gepäck und Kraftfahrzeuge, oder die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Beförderung. Die Sechste RL kenne keine Befreiung für die grenzüberschreitende Personenbeförderung. Sie erlaube aber - für eine Übergangszeit - die Beibehaltung der Befreiung für Personenbeförderungen: Nach Artikel 28, Absatz 3, Litera b, der Sechsten RL könnten die Mitgliedstaaten (während der Übergangszeit) die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien. Anhang F erfasse unter der Ziffer 17, die Beförderungen von Personen mitsamt der Beförderung von Begleitgütern der Reisenden, wie Gepäck und Kraftfahrzeuge, oder die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Beförderung.

In Art. 378 Abs. 2 lit. b der MwStSystRL 2006/112/EG iVm Anhang Teil B Z 10 sei vorgesehen, dass Österreich sämtliche Teile der grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luft-, See- und Binnenwasserstraßenverkehr mit Ausnahme der Personenbeförderung auf dem Bodensee mit dem Recht auf Vorsteuerabzug von der Steuer befreien dürfe, solange, was noch immer der Fall sei, die betreffenden Umsätze in einem Staat, der am 31. Dezember 1994 Mitglied der EU gewesen sei, von der Steuer befreit seien. In Artikel 378, Absatz 2, Litera b, der MwStSystRL 2006/112/EG in Verbindung mit Anhang Teil B Ziffer 10, sei vorgesehen, dass Österreich sämtliche Teile der grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luft-, See- und Binnenwasserstraßenverkehr mit Ausnahme der Personenbeförderung auf dem Bodensee mit dem Recht auf Vorsteuerabzug von der Steuer befreien dürfe, solange, was noch immer der Fall sei, die betreffenden Umsätze in einem Staat, der am 31. Dezember 1994 Mitglied der EU gewesen sei, von der Steuer befreit seien.

Wie der EuGH im Urteil vom 13. Juli 2000, C-36/99, zum Ausdruck gebracht habe, seien die Mitgliedstaaten nach Art. 28 Abs. 3 lit. b der Sechsten RL in Verbindung mit deren Anhang F befugt, bestimmte vor Inkrafttreten der Sechsten RL in ihren Rechtsvorschriften vorgesehene Steuerbefreiungen weiterhin unter denselben Bedingungen anzuwenden. Daher sei den Mitgliedstaaten zwar die Einführung neuer oder die Ausweitung bestehender Befreiungstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten RL nicht erlaubt, doch stehe die Vorschrift einer Einschränkung dieser Tatbestände nicht entgegen, zumal deren Abschaffung Ziel des Art. 28 Abs. 4 der Sechsten RL sei (Rn 32). Wie der EuGH im Urteil vom 13. Juli 2000, C-36/99, zum Ausdruck gebracht habe, seien die Mitgliedstaaten nach Artikel 28, Absatz 3, Litera b, der Sechsten RL in Verbindung mit deren Anhang F befugt, bestimmte vor Inkrafttreten der Sechsten RL in ihren Rechtsvorschriften vorgesehene Steuerbefreiungen weiterhin unter denselben Bedingungen anzuwenden. Daher sei den Mitgliedstaaten zwar die Einführung neuer oder die Ausweitung bestehender Befreiungstatbestände nach dem

Inkrafttreten der Sechsten RL nicht erlaubt, doch stehe die Vorschrift einer Einschränkung dieser Tatbestände nicht entgegen, zumal deren Abschaffung Ziel des Artikel 28, Absatz 4, der Sechsten RL sei (Rn 32).

Strittig sei im vorliegenden Fall, ob es sich bei den hier zu beurteilenden - ausschließlich an Unternehmer iSd UStG 1994 erbrachten - Verpflegungsleistungen um umsatzsteuerlich selbständige Leistungen handle oder aber um unselbständige Nebenleistungen, die das steuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung (Beförderungsleistung) teilen. Vor dem Hintergrund der wiedergegebenen Ausnahmebestimmungen des Unionsrechts, die auch Nebenleistungen erfassten, sei von jenem Verständnis der Steuerbefreiung für die Personenbeförderung auszugehen, das den österreichischen Rechtsvorschriften vor Inkrafttreten des UStG 1994 (mit Wirksamkeit des Beitritts Österreichs zur EU; § 28 Abs. 1 UStG 1994) beizumessen gewesen sei. Vor dem Hintergrund der wiedergegebenen Ausnahmebestimmungen des Unionsrechts, die auch Nebenleistungen erfassten, sei von jenem Verständnis der Steuerbefreiung für die Personenbeförderung auszugehen, das den österreichischen Rechtsvorschriften vor Inkrafttreten des UStG 1994 (mit Wirksamkeit des Beitritts Österreichs zur EU; Paragraph 28, Absatz eins, UStG 1994) beizumessen gewesen sei.

Nach § 6 Z 5 des UStG 1972 seien die Beförderung von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr sowie die Besorgung und Vermittlung dieser Leistungen steuerbefreit gewesen. Dabei stellten auch Vergnügungsreisen Beförderungsleistungen dar (Kranich/Siegl/Waba, UStG 1972, § 6 Z 5 Anm. 36). Nach Paragraph 6, Ziffer 5, des UStG 1972 seien die Beförderung von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr sowie die Besorgung und Vermittlung dieser Leistungen steuerbefreit gewesen. Dabei stellten auch Vergnügungsreisen Beförderungsleistungen dar (Kranich/Siegl/Waba, UStG 1972, Paragraph 6, Ziffer 5, Anmerkung 36,).

Eine unselbständige Nebenleistung sei anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich sei, die Hauptleistung ermögliche, abrunde oder ergänze (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 19. März 2002, 97/14/0133). Auch nach der Rechtsprechung des EuGH sei eine Leistung insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck habe, sondern das Mittel darstelle, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Ob es sich in einem konkreten Fall so verhält, sei im Rahmen der mit Art. 267 AEUV errichteten Zusammenarbeit von den nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen hätten (Hinweis auf EuGH vom 10. März 2011, C-497/09, Rn 53 ff). Für Deutschland habe der deutsche BFH entschieden, dass die Unterbringung und die Verpflegung bei Pauschalreisen mit Kabinenschiffen auf Binnenwasserstraßen als Nebenleistungen zur Personenbeförderung anzusehen seien (Urteil vom 1. August 1996, V R 58/94, BStBl. 1997 II, 160). Eine unselbständige Nebenleistung sei anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich sei, die Hauptleistung ermögliche, abrunde oder ergänze (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 19. März 2002, 97/14/0133). Auch nach der Rechtsprechung des EuGH sei eine Leistung insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck habe, sondern das Mittel darstelle, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Ob es sich in einem konkreten Fall so verhält, sei im Rahmen der mit Artikel 267, AEUV errichteten Zusammenarbeit von den nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen hätten (Hinweis auf EuGH vom 10. März 2011, C-497/09, Rn 53 ff). Für Deutschland habe der deutsche BFH entschieden, dass die Unterbringung und die Verpflegung bei Pauschalreisen mit Kabinenschiffen auf Binnenwasserstraßen als Nebenleistungen zur Personenbeförderung anzusehen seien (Urteil vom 1. August 1996, römisch fünf R 58/94, BStBl. 1997 römisch zwei, 160).

Im gegenständlichen Fall lägen die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen, um die Verpflegung als unselbständige Nebenleistung anzusehen, vor:

a) Die Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen bei einer mehrtägigen Schiffsreise seien gegenüber den dabei ausgeführten Leistungen der Personenbeförderung nebensächlich, würden aber mit den Leistungen der Personenbeförderung auf Kabinenschiffen üblicherweise verbunden.

b) Ziel, Dauer und Umstände der Personenbeförderung seien Anlass und Grund für die Buchung der Reise. Die angenehmen, bei einer mehrtägigen Reise auf dem Schiff bereit gehaltenen Leistungen durch Verpflegung und Unterkunft änderten die Art der Leistung nicht. Sie beeinflussten nur die näheren Umstände der Durchführung der Reise.

c) Der Reisende (Letztverbraucher) wolle die Fortbewegung auf dem Schiff über eine bestimmte nach dem

vorliegenden Angebot (Prospekt) ausgewählte Strecke. Er wähle die Beförderung mit dem Schiff zwar nicht der bloßen Beförderung wegen, die er schneller mit anderen Beförderungsmitteln erlangen könne. Dennoch sei die Art der Schiffsbeförderung für ihn von entscheidender Bedeutung.

- d) Das Kabinenschiff verfüge über die technischen Voraussetzungen, damit den Reisegästen Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen angeboten werden könnten.
- e) Die Verpflegungsleistungen seien vertraglich mit der Flussreise verbunden.
- f) Auf Grund der zeitlichen Lagerung von Ausflügen richteten sich gegebenenfalls auch die Zeiten der Einnahme von Mahlzeiten nach dem Reiseprogramm, dh nach dem Zeitpunkt der Rückkehr der Passagiere auf das Kreuzfahrtschiff.
- g) Der Umfang der Verköstigung stehe - wie der Umfang der Unterbringungs- bzw. Nächtigungsleistung - stets in einem bestimmten Verhältnis zur Dauer der Beförderungsleistung.
- h) Art und Umfang der Verpflegungsleistungen seien nicht "frei wähl- und buchbar". Die Passagiere müssten gemeinsam ("in einer Sitzung") speisen.
- i) Auf Grund der Eigenheiten einer Schiffsreise bestünden deutliche Unterschiede zu einer Pauschalreise an Land, bei welcher selbständige Hauptleistungen anzunehmen seien.

Die deutsche Finanzverwaltung beurteile die Verpflegung auf Kreuzfahrtschiffen als Nebenleistung zur Beförderung und somit als in gleicher Weise steuerpflichtig wie die Beförderung. In Österreich gebe es eine Einzelauskunft eines österreichischen Finanzamtes (aus dem Jahr 2009), in welcher dieses die Rechtsansicht vertrete, dass bei Pauschalreisen in Kabinenschiffen, wenn "die Restaurant- und Verpflegungsleistung ... im Gesamtpreis enthalten" sei, von einer Nebenleistung auszugehen sei. "Diese Rechtsansicht deckt sich mit dem Inhalt der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten französischen Regelung aus dem Jahr 2003, der zufolge Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen als Nebenleistung zur Hauptleistung (dem ermäßigten Steuersatz) zu unterwerfen sind". Nach Ansicht der belangten Behörde stelle die Verabreichung von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle nur dann eine selbständige sonstige Leistung dar, wenn sie nicht - wie im vorliegenden Fall (ausnahmsweise) - als unselbständige Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen sei. Der im gegenständlichen Fall festgestellte Sachverhalt weise alle Merkmale auf, um vom Vorliegen einer unselbständigen Nebenleistung ausgehen zu können. Die mit grenzüberschreitenden Personenbeförderungen verbundenen Verpflegungsleistungen seien daher nach der österreichischen Rechtslage (anders als nach der deutschen Rechtslage) steuerfrei. Verpflegungsleistungen in Zusammenhang mit Beförderungsleistungen, die im Ausland erfolgt seien, seien (weil sich der Ort ihrer Leistungserbringung nach der Beförderungsleistung als Hauptleistung richte) ohnedies nicht steuerbar. Gegen diesen Bescheid hat das Finanzamt Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Reiseleistung:

Sonderregelungen für Umsätze von Reisebüros (Reiseveranstaltern) finden sich sowohl in der Sechsten RL (Art. 26) wie auch in der MwStSystRL 2006/112/EG (Art. 306 bis 310). Nach Art. 26 Abs. 2 der Sechsten RL und Art. 307 MwStSystRL gelten die bei Durchführung der Reise vom Reisebüro (Reiseveranstalter) erbrachten Umsätze als eine einheitliche Dienstleistung, die in dem Mitgliedstaat besteuert wird, in dem das Reisebüro (der Reiseveranstalter) den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat. Sonderregelungen für Umsätze von Reisebüros (Reiseveranstaltern) finden sich sowohl in der Sechsten RL (Artikel 26,) wie auch in der MwStSystRL 2006/112/EG (Artikel 306 bis 310). Nach Artikel 26, Absatz 2, der Sechsten RL und Artikel 307, MwStSystRL gelten die bei Durchführung der Reise vom Reisebüro (Reiseveranstalter) erbrachten Umsätze als eine einheitliche Dienstleistung, die in dem Mitgliedstaat besteuert wird, in dem das Reisebüro (der Reiseveranstalter) den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat.

Wie der EuGH im Urteil vom 26. September 2013, C-189/11, Europäische Kommission gegen Königreich Spanien, Rn 69, ausgesprochen hat, gelten diese Sonderregelungen nicht nur für den Verkauf von Reisen an Reisende (Konsumenten), sondern für den Verkauf von Reisen an alle Arten von Kunden (auch an Unternehmer).

Bei der im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltskonstellation liegt es nahe, dass die Leistungen der Mitbeteiligten Reiseleistungen iSd vorgenannten Richtlinienbestimmungen sein könnten. Diese Richtlinienbestimmungen sind in Österreich durch § 23 UStG 1994 umgesetzt, der auszugsweise wie folgt lautet: Bei der im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltskonstellation liegt es nahe, dass die Leistungen der Mitbeteiligten Reiseleistungen iSd vorgenannten Richtlinienbestimmungen sein könnten. Diese Richtlinienbestimmungen sind in

Österreich durch Paragraph 23, UStG 1994 umgesetzt, der auszugsweise wie folgt lautet:

1. "(1) Absatz eins, Die nachfolgenden Vorschriften gelten für Reiseleistungen eines Unternehmers,

- die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind,

soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und

- Reisevorleistungen in Anspruch nimmt.

(...)"

§ 23 Abs. 1 UStG 1994 setzt nach dem eindeutigen Gesetzwortlaut und Willen des Gesetzgebers voraus, dass die vom Unternehmer erbrachten Reiseleistungen nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers erbracht werden. Für Reiseleistungen an andere Unternehmer ist § 23 UStG 1994 daher nicht anwendbar. Dass damit die Richtlinienregelung nicht richtig umgesetzt worden ist, erweist sich im gegenständlichen Fall aufgrund der eindeutigen Regelung im österreichischen Gesetz als nicht entscheidungserheblich. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH begrenzt insbesondere der Grundsatz der Rechtssicherheit die Verpflichtung, bei der Auslegung und Anwendung des innerstaatlichen Rechts den Inhalt einer Richtlinie heranzuziehen, so dass der Grundsatz richtlinienkonformer Auslegung nicht zu einer mit dem eindeutigen Inhalt einer Regelung des nationalen Rechts unvereinbaren Auslegung führen darf (vgl. EuGH vom 15. April 2008, C-268/06, Impact, Rn 100). Paragraph 23, Absatz eins, UStG 1994 setzt nach dem eindeutigen Gesetzwortlaut und Willen des Gesetzgebers voraus, dass die vom Unternehmer erbrachten Reiseleistungen nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers erbracht werden. Für Reiseleistungen an andere Unternehmer ist Paragraph 23, UStG 1994 daher nicht anwendbar. Dass damit die Richtlinienregelung nicht richtig umgesetzt worden ist, erweist sich im gegenständlichen Fall aufgrund der eindeutigen Regelung im österreichischen Gesetz als nicht entscheidungserheblich. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH begrenzt insbesondere der Grundsatz der Rechtssicherheit die Verpflichtung, bei der Auslegung und Anwendung des innerstaatlichen Rechts den Inhalt einer Richtlinie heranzuziehen, so dass der Grundsatz richtlinienkonformer Auslegung nicht zu einer mit dem eindeutigen Inhalt einer Regelung des nationalen Rechts unvereinbaren Auslegung führen darf vergleiche , EuGH vom 15. April 2008, C-268/06, Impact, Rn 100).

Auch eine unmittelbare Anwendung der Richtlinienbestimmung über Reiseleistungen kommt nicht in Betracht. Sie würde sich nämlich zu Lasten der Steuerpflichtigen (Mitbeteiligten) auswirken (vgl. zu an Busreiseunternehmen erbrachte Leistungen das Urteil des BFH vom 15. Januar 2009, V R 9/06). Auch eine unmittelbare Anwendung der Richtlinienbestimmung über Reiseleistungen kommt nicht in Betracht. Sie würde sich nämlich zu Lasten der Steuerpflichtigen (Mitbeteiligten) auswirken vergleiche , zu an Busreiseunternehmen erbrachte Leistungen das Urteil des BFH vom 15. Januar 2009, römisch fünf R 9/06).

2. Leistungsort (Verpflegung):

Gemäß § 3a Abs. 7 UStG 1994 in der hier anzuwendenden Fassung vor der Novellierung durch BGBl I Nr. 52/2009 wird eine Beförderungsleistung dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich eine Beförderungsleistung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland, so fällt (nur) der inländische Teil der Leistung unter das UStG 1994, ist also nur der inländische Teil steuerbar. Gemäß Paragraph 3 a, Absatz 7, UStG 1994 in der hier anzuwendenden Fassung vor der Novellierung durch Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 52 aus 2009, wird eine Beförderungsleistung dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich eine Beförderungsleistung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland, so fällt (nur) der inländische Teil der Leistung unter das UStG 1994, ist also nur der inländische Teil steuerbar.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist umsatzsteuerlich zum einen jede Leistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten, zum anderen darf im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden. Bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst (vgl. EuGH vom 27. September 2012, C- 392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, Rn 14, 15; EuGH vom 10. März 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Bog u. a., Rn 52). Nach der Rechtsprechung des EuGH ist umsatzsteuerlich zum einen jede Leistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten, zum anderen darf im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten

werden. Bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst vergleiche , EuGH vom 27. September 2012, C- 392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, Rn 14, 15; EuGH vom 10. März 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Bog u. a., Rn 52).

Dabei stellt die Rechtsprechung des EuGH fest, dass es für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht keine Regel mit absoluter Geltung gibt, aber jedenfalls stets die Gesamtumstände zu berücksichtigen sind. Ob der Unternehmer im konkreten Einzelfall eine einheitliche Leistung erbringt, haben im Rahmen der mit Art. 267 AEUV errichteten Zusammenarbeit die nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben (vgl. EuGH vom 17. Januar 2013, C-224/11, BG? Leasing, Rn 32, 33, und vom 27. September 2012, C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, Rn 18 bis 20). Dabei stellt die Rechtsprechung des EuGH fest, dass es für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht keine Regel mit absoluter Geltung gibt, aber jedenfalls stets die Gesamtumstände zu berücksichtigen sind. Ob der Unternehmer im konkreten Einzelfall eine einheitliche Leistung erbringt, haben im Rahmen der mit Artikel 267, AEUV errichteten Zusammenarbeit die nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben vergleiche , EuGH vom 17. Januar 2013, C-224/11, BG? Leasing, Rn 32, 33, und vom 27. September 2012, C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, Rn 18 bis 20).

Der EuGH hat zu Recht erkannt, dass eine einheitliche Leistung insbesondere dann vorliegt, wenn ein Teil die Hauptleistung, ein anderer Teil aber eine Nebenleistung darstellt, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt. Allerdings kann im Hinblick auf die Mehrwertsteuer auch unter anderen Umständen eine einheitliche Leistung vorliegen: Die Rechtsprechung des EuGH nimmt eine einheitliche Leistung auch dann an, wenn der Unternehmer für den Verbraucher - wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist - zwei oder mehr Elemente liefert oder Handlungen vornimmt, die gleichwertig sind, aber so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH vom 19. Juli 2012, C-44/11, Deutsche Bank AG, Rn 18 bis 21). Im Falle einer aus mehreren gleichrangigen Leistungen untrennbar zusammengesetzten einheitlichen Leistung liegt eine Leistung eigener Art vor, sodass Begünstigungen (Steuerbefreiungen), die für eine der Leistungen bei ihrem isolierten Auftreten zur Anwendung kämen, auf diese einheitliche Leistung nicht angewendet werden dürfen (vgl. zur Steuerpflicht der einheitlichen, die an sich steuerbefreiten Wertpapierverkäufe mitumfassenden Leistung der Portfolioverwaltung EuGH vom 19. Juli 2012, C-44/11, Deutsche Bank AG, Rn 42, 43). Der EuGH hat zu Recht erkannt, dass eine einheitliche Leistung insbesondere dann vorliegt, wenn ein Teil die Hauptleistung, ein anderer Teil aber eine Nebenleistung darstellt, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt. Allerdings kann im Hinblick auf die Mehrwertsteuer auch unter anderen Umständen eine einheitliche Leistung vorliegen: Die Rechtsprechung des EuGH nimmt eine einheitliche Leistung auch dann an, wenn der Unternehmer für den Verbraucher - wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist - zwei oder mehr Elemente liefert oder Handlungen vornimmt, die gleichwertig sind, aber so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH vom 19. Juli 2012, C-44/11, Deutsche Bank AG, Rn 18 bis 21). Im Falle einer aus mehreren gleichrangigen Leistungen untrennbar zusammengesetzten einheitlichen Leistung liegt eine Leistung eigener Art vor, sodass Begünstigungen (Steuerbefreiungen), die für eine der Leistungen bei ihrem isolierten Auftreten zur Anwendung kämen, auf diese einheitliche Leistung nicht angewendet werden dürfen vergleiche , zur Steuerpflicht der einheitlichen, die an sich steuerbefreiten Wertpapierverkäufe mitumfassenden Leistung der Portfolioverwaltung EuGH vom 19. Juli 2012, C-44/11, Deutsche Bank AG, Rn 42, 43).

Läge im gegenständlichen Fall eine einheitliche Leistung vor, bei welcher der Verpflegungsleistung eine der Beförderung gleichwertige Bedeutung zukäme, wäre sohin für die gesamte Leistung die Anwendbarkeit der speziell für Beförderungsleistungen geltenden Regelungen ausgeschlossen. Von einer Einheit aus mehreren Hauptleistungen geht aber auch das beschwerdeführende Finanzamt nicht aus. Die belangte Behörde hat eine einheitliche Leistung angenommen, bei welcher der Verpflegung bloß untergeordnete Bedeutung (Nebenleistung zur Beförderungsleistung) zukomme. Diese Beurteilung steht in Streit.

Haupt- und Nebenleistung können so eng miteinander verbunden sein, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck hat, sondern das

Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (EuGH vom 27. September 2012, C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, Rn 16, 17). Eine unselbständige Nebenleistung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Das ist zu bejahen, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (vgl. zB das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2006/15/0161, Slg. 8312/F). Haupt- und Nebenleistung können so eng miteinander verbunden sein, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (EuGH vom 27. September 2012, C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, Rn 16, 17). Eine unselbständige Nebenleistung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Das ist zu bejahen, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt vergleiche , zB das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2006/15/0161, Slg. 8312/F).

Das Finanzamt bringt in der Beschwerde vor, die von der Mitbeteiligten jeweils zu einem Pauschalpreis veranstalteten mehrtägigen grenzüberschreitenden Schiffsreisen (Kreuzfahrten) umfassten die Beförderungsleistung sowie die Nächtigung in den gebuchten Kabinenkategorien, die Vollpension sowie die Teilnahme an bestimmten Landausflügen. Das Finanzamt habe im Zuge einer Betriebsprüfung die im Pauschalpreis enthaltene Vollpension (Verpflegung auf dem Kreuzfahrtschiff auf der gesamten Strecke in unterschiedlichen Mitgliedstaaten) als eigenständige Leistung angesehen, deren Leistungsort nach § 3a Abs. 12 UStG 1994 in der bis Ende 2009 geltenden Fassung der Sitz des mitbeteiligten Unternehmens in Österreich sei. Es habe im Schätzungswege ermittelt, dass ein Zehntel des Pauschalentgeltes auf die Verpflegungsleistung entfalle, und dieses Entgelt als steuerpflichtig behandelt. Zu Unrecht habe die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Vollpension als unselbständige Nebenleistung zur Beförderung angesehen (und daher als steuerfrei behandelt). Nach Ansicht des Finanzamtes stelle die Verpflegung eine selbständige Hauptleistung dar. Ein Galadinner im Panoramarestaurant eines Kreuzfahrtschiffes könne nicht mit der Verpflegung an Bord eines Flugzeugs verglichen werden. Die Verpflegung am Kreuzfahrtschiff habe für den Kunden einen eigenständigen Wert. In einem Prospekt aus dem Jahr 2010 spreche die mitbeteiligte Partei von "Vollpension, bestehend aus 5 Mahlzeiten", von einem "Willkommensdinner" und einem "Kapitäns-Galadinner". Eine vom Finanzamt am 6. Dezember 2012 durchgeführte Abfrage auf der Website der Mitbeteiligten habe ergeben, dass diese mit "fein komponierten Menüs und regionalen Spezialitäten", die ein "ambitionierter Küchenchef" zubereite, sowie "ausgesuchten Weinen" werbe. Das Dinner sei "der krönende Abschluss eines jeden Reisetages". Daraus ergebe sich, dass die Verpflegung nicht nebensächlich, sondern eine eigenständige Hauptleistung sei. Es treffe auch nicht zu, dass die Passagiere keine anderen Verpflegungsmöglichkeiten hätten, könnten sie doch auch bei den Landausflügen Nahrung aufnehmen. Soweit die belangte Behörde auf deutsche Rechtsprechung verweise, übersehe sie, dass in Deutschland eine andere Rechtslage bestehe. In Deutschland sei nämlich die grenzüberschreitende Personenbeförderung nicht steuerbefreit, sondern steuerpflichtig. Deshalb führe es in Deutschland auch nicht zur Steuerbefreiung der Verpflegungsleistung, wenn diese als Nebenleistung zur Personenbeförderung eingestuft werde. Das Finanzamt bringt in der Beschwerde vor, die von der Mitbeteiligten jeweils zu einem Pauschalpreis veranstalteten mehrtägigen grenzüberschreitenden Schiffsreisen (Kreuzfahrten) umfassten die Beförderungsleistung sowie die Nächtigung in den gebuchten Kabinenkategorien, die Vollpension sowie die Teilnahme an bestimmten Landausflügen. Das Finanzamt habe im Zuge einer Betriebsprüfung die im Pauschalpreis enthaltene Vollpension (Verpflegung auf dem Kreuzfahrtschiff auf der gesamten Strecke in unterschiedlichen Mitgliedstaaten) als eigenständige Leistung angesehen, deren Leistungsort nach Paragraph 3 a, Absatz 12, UStG 1994 in der bis Ende 2009 geltenden Fassung der Sitz des mitbeteiligten Unternehmens in Österreich sei. Es habe im Schätzungswege ermittelt, dass ein Zehntel des Pauschalentgeltes auf die Verpflegungsleistung entfalle, und dieses Entgelt als steuerpflichtig behandelt. Zu Unrecht habe die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Vollpension als unselbständige Nebenleistung zur Beförderung angesehen (und daher als steuerfrei behandelt). Nach Ansicht des Finanzamtes stelle die Verpflegung eine selbständige Hauptleistung dar. Ein Galadinner im Panoramarestaurant eines Kreuzfahrtschiffes könne nicht mit der Verpflegung an Bord eines Flugzeugs verglichen werden. Die Verpflegung am Kreuzfahrtschiff habe für den Kunden einen eigenständigen Wert. In einem Prospekt aus dem Jahr 2010 spreche die mitbeteiligte Partei von "Vollpension, bestehend aus 5 Mahlzeiten", von einem "Willkommensdinner" und einem "Kapitäns-Galadinner". Eine vom Finanzamt am 6. Dezember 2012 durchgeführte

Abfrage auf der Website der Mitbeteiligten habe ergeben, dass diese mit "fein komponierten Menüs und regionalen Spezialitäten", die ein "ambitionierter Küchenchef" zubereite, sowie "ausgesuchten Weinen" werbe. Das Dinner sei "der krönende Abschluss eines jeden Reisetages". Daraus ergebe sich, dass die Verpflegung nicht nebensächlich, sondern eine eigenständige Hauptleistung sei. Es treffe auch nicht zu, dass die Passagiere keine anderen Verpflegungsmöglichkeiten hätten, könnten sie doch auch bei den Landausflügen Nahrung aufnehmen. Soweit die belangte Behörde auf deutsche Rechtsprechung verweise, übersehe sie, dass in Deutschland eine andere Rechtslage bestehe. In Deutschland sei nämlich die grenzüberschreitende Personenbeförderung nicht steuerbefreit, sondern steuerpflichtig. Deshalb führe es in Deutschland auch nicht zur Steuerbefreiung der Verpflegungsleistung, wenn diese als Nebenleistung zur Personenbeförderung eingestuft werde.

Die Mitbeteiligte führt in ihrer Gegenschrift aus, die Vollpensionsleistung am Kreuzfahrtschiff sei eine Nebenleistung zur Beförderung der Kreuzfahrtteilnehmer. Die Sicht des Finanzamtes würde demgegenüber Wettbewerbsverzerrungen mit sich bringen, weil das auf Verpflegung entfallende Entgelt mehrfach besteuert würde, einerseits zur Gänze in Österreich und andererseits, soweit auf die deutsche Strecke entfallend, in Deutschland.

Das Vorbringen des Finanzamtes zur Einheitlichkeit der Leistung zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf:

Die belangte Behörde hat in sachverhaltsmäßiger Hinsicht festgestellt, dass die jeweils zumindest mehrere Tage dauernden Kreuzfahrten stets mit Nächtigungsmöglichkeit in einer Kabine sowie mit Vollpension angeboten worden sind, wobei Art und Umfang der Verpflegungsleistungen im Wesentlichen vorgegeben und im Pauschalpreis enthalten waren. Die Kunden konnten die Beförderungsleistung einerseits und die Vollpension (Verpflegungsleistung) andererseits nicht unabhängig voneinander nachfragen, sondern nur gemeinsam als Paket. Es entspricht auch durchaus der Verkehrsauffassung, dass Kreuzfahrtleistungen die Verpflegung an Bord zwingend einschließen, wobei die zeitliche Lagerung der Mahlzeiten mit dem Reiseprogramm abgestimmt ist. Kreuzfahrtschiffe verfügen stets auch über die erforderlichen Voraussetzungen zur Verpflegung der Reisetilnehmer mit regelmäßigen Mahlzeiten (Küche, Restauranträume, etc.). Bei einer mehrtägigen Kreuzfahrt sind die Reisetilnehmer auf die Verpflegung an Bord angewiesen; der Einwand des Finanzamtes, die Reisetilnehmer könnten sich während der Landausflüge ernähren, wird den tatsächlichen Gegebenheiten nicht gerecht. Im Gegensatz zur herkömmlichen Pauschalreise ist bei einer mehrtägigen Kreuzfahrt - aus der Sicht der Durchschnittsverbraucher - die Vollpensionsverpflegung an Bord des Schiffes geradezu erforderlich, um die Schiffsreise konsumieren zu können. Dabei steht die Fahrt mit dem Schiff durch üblicherweise touristisch interessante Gebiete im Vordergrund. Die Verpflegung an Bord dient dazu, die Hauptleistung des Leistungserbringers, nämlich die Beförderung per Schiff, überhaupt längerfristig in Anspruch nehmen zu können. Angesichts dieser Sachlage trifft es bei Bedachtnahme auf die Gesamtumstände des gegenständlichen Falles auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn die belangte Behörde davon ausgegangen ist, dass die Beförderung mit dem Schiff im Vordergrund gestanden ist, und die Nächtigungs- und Verpflegungsleistungen (Vollpension) im Rahmen einer einheitlichen Leistung als Nebenleistungen erbracht worden sind.

Soweit das Finanzamt in der Beschwerde mit der besonderen Exklusivität der Verpflegung argumentiert, entfernt es sich von den Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde. Im Verwaltungsverfahren war stets nur von Vollpensionsverpflegung die Rede. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde dieser Verpflegungsleistung im Schätzungswege lediglich ein Zehntel des pauschalen Reisepreises zugeordnet. Solcherart konnte die belangte Behörde unbedenklich davon ausgehen, dass die Verpflegung dem entsprach, was bei durchschnittlichen Kreuzfahrten üblich ist.

Ob bei Gourmetreisen mit erlesenen, von Haubenköchen zubereiteten Speisen und Weinen aus dem obersten Preissegment eine andere Betrachtung anzustellen ist, kann hier offen bleiben.

Zu Recht hat daher die belangte Behörde die mit dem Pauschalpreis mitabgegoltene Vollpensionsverpflegung in Form der Verabreichung der üblichen Mahlzeiten an Bord der Kreuzfahrtschiffe als Nebenleistung zur Beförderung per Schiff angesehen (vgl. ebenso Rattinger, in Melhardt/Tumpel, UStG, § 6 Anm. 66; Ruppe/Achatz, UStG4, § 6 Tz 67, unter Hinweis auf BFH vom 19. September 1996, BStBl 1997 II 164). Damit bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 7 UStG 1994 idF vor BGBl I Nr. 52/2009. Das pauschale Reiseentgelt ist damit lediglich insoweit in Österreich steuerbar, als es dem inländischen Teil der Beförderungsleistung zuzuordnen ist. Zu Recht hat daher die belangte Behörde die mit dem Pauschalpreis mitabgegoltene Vollpensionsverpflegung in Form der Verabreichung der üblichen Mahlzeiten an

Bord der Kreuzfahrtschiffe als Nebenleistung zur Beförderung per Schiff angesehen vergleiche , ebenso Rattinger, in Melhardt/Tumpel, UStG, Paragraph 6, Anmerkung 66, ; Ruppe/Achatz, UStG4, Paragraph 6, Tz 67, unter Hinweis auf BFH vom 19. September 1996, BStBl 1997 römisch zwei 164). Damit bestimmt sich der Leistungsort nach Paragraph 3 a, Absatz 7, UStG 1994 in der Fassung vor Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 52 aus 2009,. Das pauschale Reiseentgelt ist damit lediglich insoweit in Österreich steuerbar, als es dem inländischen Teil der Beförderungsleistung zuzuordnen ist.

Mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2010 wurde in Umsetzung der Richtlinie 2008/8/EG die Bestimmung des Art. 3a Abs. 3 idF BGBl I Nr. 52/2009 eingeführt, die u.a. eine Regelung für den Leistungsort von Restaurant- und Verpflegungsleistungen an Bord eines Schiffes enthält. Ob dadurch ab dem Jahr 2010 eine dem gegenständlichen (die Jahre 2006 bis 2009 betreffenden) Fall entsprechende Gestaltung zu einer anderen Beurteilung des Leistungsortes der Verpflegungsleistung führt, braucht hier nicht beurteilt zu werden. Mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2010 wurde in Umsetzung der Richtlinie 2008/8/EG die Bestimmung des Artikel 3 a, Absatz 3, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 52 aus 2009, eingeführt, die u.a. eine Regelung für den Leistungsort von Restaurant- und Verpflegungsleistungen an Bord eines Schiffes enthält. Ob dadurch ab dem Jahr 2010 eine dem gegenständlichen (die Jahre 2006 bis 2009 betreffenden) Fall entsprechende Gestaltung zu einer anderen Beurteilung des Leistungsortes der Verpflegungsleistung führt, braucht hier nicht beurteilt zu werden.

3. Steuerbefreiung (Verpflegung):

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 sind umsatzsteuerbefreit "die Beförderungen von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr, ausgenommen die Personenbeförderung auf dem Bodensee". Gemäß Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 3, Litera d, UStG 1994 sind umsatzsteuerbefreit "die Beförderungen von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr, ausgenommen die Personenbeförderung auf dem Bodensee".

Die Befreiung erfasst die Beförderung von Personen, wobei es auf den Zweck der Beförderung nicht ankommt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 6 Tz 63). Ruppe/Achatz, aaO, erachten diese Befreiung als "unsystematisch, weil sie einen letztlich steuerfreien Konsum ermöglichen" kann. Das Unionsrecht kenne keine Befreiung der grenzüberschreitenden Personenbeförderung, erlaube aber für eine Übergangszeit eine Beibehaltung bereits bestehender Befreiungen. Die Befreiung erfasst die Beförderung von Personen, wobei es auf den Zweck der Beförderung nicht ankommt vergleiche , Ruppe/Achatz, UStG4, Paragraph 6, Tz 63). Ruppe/Achatz, aaO, erachten diese Befreiung als "unsystematisch, weil sie einen letztlich steuerfreien Konsum ermöglichen" kann. Das Unionsrecht kenne keine Befreiung der grenzüberschreitenden Personenbeförderung, erlaube aber für eine Übergangszeit eine Beibehaltung bereits bestehender Befreiungen.

Gemäß Art. 151 der Akte über die Bedingungen des Beitritts des Königreichs Norwegen, der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge (Beitrittsakte, BGBl Nr. 45/1995), gelten die im Anhang XV angeführten Rechtsakte der Gemeinschaft für die neuen Mitgliedstaaten unter den im Anhang festgelegten Bedingungen. In diesem Anhang lautet Kapitel IX (Steuern) Z 2 (betreffend Sechste Richtlinie 77/388/EWG) Buchstabe i: Gemäß Artikel 151, der Akte über die Bedingungen des Beitritts des Königreichs Norwegen, der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge (Beitrittsakte, Bundesgesetzblatt Nr. 45 aus 1995,)), gelten die im Anhang römisch fünfzehn angeführten Rechtsakte der Gemeinschaft für die neuen Mitgliedstaaten unter den im Anhang festgelegten Bedingungen. In diesem Anhang lautet Kapitel römisch neun (Steuern) Ziffer 2, (betreffend Sechste Richtlinie 77/388/EWG) Buchstabe i:

"Bei der Anwendung von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b kann Österreich folgendes von der Mehrwertsteuer befreien:

- -Strichaufzählung
(...);
- -Strichaufzählung
die in Anhang F Nummern 7 und 16 aufgeführten Umsätze, solange dieselben Befreiungen für einen der derzeitigen Mitgliedstaaten gelten;
- -Strichaufzählung
sämtliche Teile der grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luft-, See- oder Binnenwasserstraßenverkehr von Österreich nach einem Mitgliedstaat oder nach einem Drittland sowie in

umgekehrter Richtung - mit Ausnahme der Personenbeförderung auf dem Bodensee - mit Erstattung der auf der vorausgehenden Stufe entrichteten Steuer, solange dieselben Befreiungen für einen der derzeitigen Mitgliedstaaten gelten;

Diese Befreiungen dürfen keine Auswirkungen auf die Eigenmittel haben, für die die Bemessungsgrundlage gemäß der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 des Rates neu festgestellt werden muss."

Art. 28 Abs. 3 und 4 der Sechsten RL lautet (auszugsweise): Artikel 28, Absatz 3 und 4 der Sechsten RL lautet (auszugsweise):

1. "(3) Absatz 3, Während der in Absatz 4 genannten Übergangszeit können die Mitgliedstaaten

a) die in Anhang E aufgeführten nach Artikel 13 oder 15 befreiten Umsätze weiterhin besteuern;

b) die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien;

c) ...

1. (4) Absatz 4, Die Übergangszeit wird zunächst auf fünf Jahre, beginnend mit dem 1. Januar 1978, festgelegt. Spätestens sechs Monate vor Ende dieses Zeitraums - und später je nach Bedarf - überprüft der Rat an Hand eines Berichts der Kommission die Lage, die sich durch die in Absatz 3 aufgeführten Abweichungen ergeben hat, um auf Vorschlag der Kommission einstimmig über die vollständige oder teilweise Abschaffung dieser Abweichungen zu entscheiden."

Anhang F Ziffer 17, lautet:

"Beförderungen von Personen

Die Beförderung von Begleitgütern der Reisenden, wie Gepäck und Kraftfahrzeuge, oder die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Beförderung der Personen sind von der Steuer zu befreien, soweit die Beförderungen dieser Personen steuerfrei sind."

Art. 378 der mit 1. Jänner 2007 in Kraft getretenen MwStSystRL 2006/112/EG lautet Artikel 378, der mit 1. Jänner 2007 in Kraft getretenen MwStSystRL 2006/112/EG lautet:

2. "(1) Absatz eins, Österreich darf die in Anhang X Teil A Nummer 2 genannten Umsätze weiterhin besteuern. Österreich darf die in Anhang römisch zehn Teil A Nummer 2 genannten Umsätze weiterhin besteuern.

3. (2) Absatz 2, Solange die betreffenden Umsätze in einem Staat von der Steuer befreit werden, der am 31. Dezember 1994 Mitglied der Gemeinschaft war, darf Österreich die folgenden Umsätze weiterhin zu den in diesem Mitgliedstaat zum Zeitpunkt seines Beitritts geltenden Bedingungen von der Steuer befreien:

1. a) Litera a

die in Anhang X Teil B Nummern 5 und 9 genannten Umsätze die in Anhang römisch zehn Teil B Nummern 5 und 9 genannten Umsätze;

2. b) Litera b

mit Recht auf Vorsteuerabzug, sämtliche Teile der grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luft-, See- und Binnenwasserstraßenverkehr mit Ausnahme der Personenbeförderung auf dem Bodensee."

Diese Ermächtigung (nach der Beitrittsakte) hat Österreich ausgeschöpft, als es die bis zum EU-Beitritt nach § 6 Z 5 UStG 1972 gewährte Steuerfreiheit insoweit beibehalten hat und mit § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 die Beförderungen von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr, ausgenommen die Personenbeförderung auf dem Bodensee, steuerfrei stellt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Jänner 2006, 2002/15/0069, Slg. 8104/F). Diese Ermächtigung (nach der Beitrittsakte) hat Österreich ausgeschöpft, als es die bis zum EU-Beitritt nach Paragraph 6, Ziffer 5, UStG 1972 gewährte Steuerfreiheit insoweit beibehalten hat und mit Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 3, Litera d, UStG 1994 die Beförderungen von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr, ausgenommen die Personenbeförderung auf dem Bodensee, steuerfrei stellt vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 21. Jänner 2006, 2002/15/0069, Slg. 8104/F).

Zur Frage der Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 bringt das Finanzamt in der Beschwerde vor, die Mehrwertsteuer-Richtlinien der EU sähen für die grenzüberschreitende Personenbeförderung keine Steuerbefreiung vor. Österreich habe allerdings im Beitrittsvertrag (in Anhang XV, IX.2.i) in Form einer

Ausnahmegenehmigung das Recht eingeräumt bekommen, die bis 1994 bestehende Steuerbefreiung für die grenzüberschreitende Personenbeförderung mit Schiffen und Luftfahrzeugen beizubehalten, und zwar "in der Form, in der diese Steuerbefreiung bis zum Beitritt gegolten hat". Die Steuerbefreiung sei in Österreich aber für Verpflegungsleistungen an Bord eines Schiffes oder Luftfahrzeuges bei grenzüberschreitender Personenbeförderung auch schon vor dem Beitritt Österreichs zur EU nicht gewährt worden (Hinweis auf Kranich/Siegl/Waba, UStG 1972, § 6 Z 5 Anm. 40 und 47) und sei daher bei den Beitrittsverhandlungen von Österreich auch gar nicht beantragt worden. Eine weitere Ausnahme als von Österreich begehrt, habe die EU, die bei Ausnahmegenehmigungen ohnedies sehr zurückhaltend sei, im Rahmen der Beitrittsverhandlungen auch nicht gewährt. Zur Frage der Steuerbefreiung nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 3, Litera d, UStG 1994 bringt das Finanzamt in der Beschwerde vor, die Mehrwertsteuer-Richtlinien der EU sähen für die grenzüberschreitende Personenbeförderung keine Steuerbefreiung vor. Österreich habe allerdings im Beitrittsvertrag (in Anhang römisch fünfzehn, römisch neun.2.i) in Form einer Ausnahmegenehmigung das Recht eingeräumt bekommen, die bis 1994 bestehende Steuerbefreiung für die grenzüberschreitende Personenbeförderung mit Schiffen und Luftfahrzeugen beizubehalten, und zwar "in der Form, in der diese Steuerbefreiung bis zum Beitritt gegolten hat". Die Steuerbefreiung sei in Österreich aber für Verpflegungsleistungen an Bord eines Schiffes oder Luftfahrzeuges bei grenzüberschreitender Personenbeförderung auch schon vor dem Beitritt Österreichs zur EU nicht gewährt worden (Hinweis auf Kranich/Siegl/Waba, UStG 1972, Paragraph 6, Ziffer 5, Anmerkung 40, und 47) und sei daher bei den Beitrittsverhandlungen von Österreich auch gar nicht beantragt worden. Eine weitere Ausnahme als von Österreich begehrt, habe die EU, die bei Ausnahmegenehmigungen ohnedies sehr zurückhaltend sei, im Rahmen der Beitrittsverhandlungen auch nicht gewährt.

Die Mitbeteiligte bestreitet in ihrer Gegenschrift, dass Österreich im Zeitpunkt des Beitrittes zur EU die Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit Schiffen (§ 6 Z 5 UStG 1972) nicht auch auf die dabei verabreichte Verpflegung angewendet habe. Sie führt u.a. aus: "Die faktische Steuerfreiheit ergibt sich aus der Anerkennung in sämtlichen Betriebsprüfungen sowohl (der Mitbeteiligten) wie auch der Mitbewerber." Die Mitbeteiligte bestreitet in ihrer Gegenschrift, dass Österreich im Zeitpunkt des Beitrittes zur EU die Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit Schiffen (Paragraph 6, Ziffer 5, UStG 1972) nicht auch auf die dabei verabreichte Verpflegung angewendet habe. Sie führt u.a. aus: "Die faktische Steuerfreiheit ergibt sich aus der Anerkennung in sämtlichen Betriebsprüfungen sowohl (der Mitbeteiligten) wie auch der Mitbewerber."

Wie sich dies für Zeiträume ab 1. Jänner 2007 auch aus Art. 378 Abs. 2 MwStSystRL 2006/112/EG ergibt, darf Österreich sämtliche Teile der grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luft-, See- und Binnenwasserstraßenverkehr (mit Ausnahme der Personenbeförderung auf dem Bodensee) zu den in diesem Mitgliedstaat zum Zeitpunkt seines Beitritts geltenden Bedingungen weiterhin befreien (und zwar mit dem Recht auf Vorsteuerabzug). Wie sich dies für Zeiträume ab 1. Jänner 2007 auch aus Artikel 378, Absatz 2, MwStSystRL 2006/112/EG ergibt, darf Österreich sämtliche Teile der grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luft-, See- und Binnenwasserstraßenverkehr (mit Ausnahme der Personenbeförderung auf dem Bodensee) zu den in diesem Mitgliedstaat zum Zeitpunkt seines Beitritts geltenden Bedingungen weiterhin befreien (und zwar mit dem Recht auf Vorsteuerabzug).

Gleiches ergibt sich für den Zeitraum 2005 und 2006 unmittelbar aus der Regelung des Art. 151 der Beitrittsakte iVm deren Anhang XV, Kapitel IX Z 2 Buchstabe i, die auf Art. 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten RL verweist, wo sich wiederum die Anordnung findet, dass bestimmte Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreit werden dürfen. Gleiches ergibt sich für den Zeitraum 2005 und 2006 unmittelbar aus der Regelung des Artikel 151, der Beitrittsakte in Verbindung mit deren Anhang römisch fünfzehn, Kapitel römisch neun Ziffer 2, Buchstabe i, die auf Artikel 28, Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten RL verweist, wo sich wiederum die Anordnung findet, dass bestimmte Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreit werden dürfen.

Zum Recht der Mitgliedstaaten auf Beibehaltung der Steuerbefreiung für Personenbeförderungen gemäß der Regelung des Art. 28 Abs. 3 Buchstabe b der Sechsten RL hat der EuGH im Urteil vom 13. Juli 2000, C-36/99, *Ideal tourisme SA*, ausgesprochen: Zum Recht der Mitgliedstaaten auf Beibehaltung der Steuerbefreiung für Personenbeförderungen gemäß der Regelung des Artikel 28, Absatz 3, Buchstabe b der Sechsten RL hat der EuGH im Urteil vom 13. Juli 2000, C-36/99, *Ideal tourisme SA*, ausgesprochen:

4. "(32)Absatz 32, Die Mitgliedstaaten sind nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit deren Anhang F befugt, bestimmte vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie in ihren Rechtsvorschriften vorgesehene Steuerbefreiungen weiterhin unter denselben Bedingungen anzuwenden. Daher ist den Mitgliedstaaten nach diesem Artikel zwar die Einführung neuer oder die Ausweitung bestehender Befreiungstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie nicht gestattet, doch steht die Vorschrift einer Einschränkung dieser Tatbestände nicht entgegen, zumal deren Abschaffung Ziel des Artikels 28 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie ist (vgl. Urteil vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-136/97, *Norbury Developments*, Slg. 1999, I-2491, Rn. 19)."
- "Die Mitgliedstaaten sind nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit deren Anhang F befugt, bestimmte vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie in ihren Rechtsvorschriften vorgesehene Steuerbefreiungen weiterhin unter denselben Bedingungen anzuwenden. Daher ist den Mitgliedstaaten nach diesem Artikel zwar die Einführung neuer oder die Ausweitung bestehender Befreiungstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie nicht gestattet, doch steht die Vorschrift einer Einschränkung dieser Tatbestände nicht entgegen, zumal deren Abschaffung Ziel des Artikels 28 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie ist vergleiche , Urteil vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-136/97, *Norbury Developments*, Slg. 1999, I-2491, Rn. 19)."

Der EuGH hat im Urteil vom 6. Juli 2006, C-251/05, *Talacre Beach Caravan Sales Ltd.*, ausgesprochen, es sei unionsrechtlich zulässig, dass der Gesetzgeber einen aus mehreren Komponenten bestehenden einheitlichen Umsatz zum Teil dem einen, zum Teil einem anderen Steuersatz unterwirft (vgl. auch BFH vom 24. April 2013, XI R 3/11; Beiser, DStZ 2010, 568, Punkt II; ebenso Berger/Wakounig, in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON2, § 10 Rz 32). Dieses Urteil des EuGH betrifft ein dem hier gegenständlichen Fall vergleichbares Problem aus den Übergangsvorschriften des Art. 28 der Sechsten RL, und zwar ein den Mitgliedstaaten in Art. 28 Abs. 2 Buchstabe a der Sechsten RL eingeräumtes Recht, für bestimmte Leistungen den "Nullsteuersatz" (vgl. Rn 7) beizubehalten. Für den Fall, dass mit einer im betreffenden Mitgliedstaat zulässigerweise zum "Nullsteuersatz" erfassten Hauptleistung eine Nebenleistung verbunden wird, hindert dies nach Ansicht des EuGH die Besteuerung der Nebenleistung zum Normalsteuersatz nicht (Rn 24 bis 27). Da die diesem Urteil des EuGH zugrunde liegende nationale Regelung betreffend einen "Nullsteuersatz" auf bestimmte Leistungen einer echten Steuerbefreiung im Sinne der Terminologie des österreichischen Umsatzsteuerrechts gleichkommt, folgt daraus, dass es das Unionsrecht auch unter den hier gegebenen Voraussetzungen nicht verbietet, einen aus mehreren Komponenten bestehenden einheitlichen Umsatz in einen steuerpflichtigen und einen echt befreiten Umsatz aufzuteilen (vgl. zur Aufteilung einer einheitlichen Leistung in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil auch Husmann, in Rau/Dürwächter, Kommentar zum UStG, 127. Lfg, § 1 Anm. 138).

Der EuGH hat im Urteil vom 6. Juli 2006, C-251/05, *Talacre Beach Caravan Sales Ltd.*, ausgesprochen, es sei unionsrechtlich zulässig, dass der Gesetzgeber einen aus mehreren Komponenten bestehenden einheitlichen Umsatz zum Teil dem einen, zum Teil einem anderen Steuersatz unterwirft vergleiche , auch BFH vom 24. April 2013, XI R 3/11; Beiser, DStZ 2010, 568, Punkt römisch zwei; ebenso Berger/Wakounig, in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON2, Paragraph 10, Rz 32). Dieses Urteil des EuGH betrifft ein dem hier gegenständlichen Fall vergleichbares Problem aus den Übergangsvorschriften des Artikel 28, der Sechsten RL, und zwar ein den Mitgliedstaaten in Artikel 28, Absatz 2, Buchstabe a der Sechsten RL eingeräumtes Recht, für bestimmte Leistungen den "Nullsteuersatz" vergleiche , Rn 7) beizubehalten. Für den Fall, dass mit einer im betreffenden Mitgliedstaat zulässigerweise zum "Nullsteuersatz" erfassten Hauptleistung eine Nebenleistung verbunden wird, hindert dies nach Ansicht des EuGH die Besteuerung der Nebenleistung zum Normalsteuersatz nicht (Rn 24 bis 27). Da die diesem Urteil des EuGH zugrunde liegende nationale Regelung betreffend einen "Nullsteuersatz" auf bestimmte Leistungen einer echten Steuerbefreiung im Sinne der Terminologie des österreichischen Umsatzsteuerrechts gleichkommt, folgt daraus, dass es das Unionsrecht auch unter den hier gegebenen Voraussetzungen nicht verbietet, einen aus mehreren Komponenten bestehenden einheitlichen Umsatz in einen steuerpflichtigen und einen echt befreiten Umsatz aufzuteilen vergleiche , zur Aufteilung einer einheitlichen Leistung in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil auch Husmann, in Rau/Dürwächter, Kommentar zum UStG, 127. Lfg, Paragraph eins, Anmerkung 138,).

Bei Anwendung des nationalen Rechts, insbesondere der Vorschriften eines speziell zur Durchführung einer nationalen Richtlinie erlassenen Gesetzes, haben die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden die Auslegung im Lichte der Richtlinie vorzunehmen (Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung; vgl. zB das

hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2006/15/0161, Slg 8312/F). Bei Anwendung des nationalen Rechts, insbesondere der Vorschriften eines speziell zur Durchführung einer nationalen Richtlinie erlassenen Gesetzes, haben die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden die Auslegung im Lichte der Richtlinie vorzunehmen (Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung; vergleiche, zB das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2006/15/0161, Slg 8312/F).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus den oben dargestellten unionsrechtlichen Rechtsquellen unzweifelhaft, dass Österreich die Befreiung für grenzüberschreitende Personenbeförderung nur zu den in Österreich zum Zeitpunkt seines Beitritts geltenden Bedingungen weiterhin beibehalten darf. Es liegt kein Hinweis darauf vor, dass der Gesetzgeber mit dem UStG 1994 von diesen unionsrechtlichen Vorgaben abweichen wollte. Der Gesetzgeber wollte vielmehr mit dem UStG 1994 eine Regelung schaffen, die sich innerhalb dieses unionsrechtlichen Rahmens bewegt. Die unionsrechtskonforme Interpretation führt somit genauso wie die Bedachtnahme auf den Willen des Gesetzgebers zu dem Ergebnis, dass der Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 kein weiterer Umfang zukommen soll, als er zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU bestanden hat (vgl. im Ergebnis ebenso bereits das hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 2006, Slg 8104/F). Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus den oben dargestellten unionsrechtlichen Rechtsquellen unzweifelhaft, dass Österreich die Befreiung für grenzüberschreitende Personenbeförderung nur zu den in Österreich zum Zeitpunkt seines Beitritts geltenden Bedingungen weiterhin beibehalten darf. Es liegt kein Hinweis darauf vor, dass der Gesetzgeber mit dem UStG 1994 von diesen unionsrechtlichen Vorgaben abweichen wollte. Der Gesetzgeber wollte vielmehr mit dem UStG 1994 eine Regelung schaffen, die sich innerhalb dieses unionsrechtlichen Rahmens bewegt. Die unionsrechtskonforme Interpretation führt somit genauso wie die Bedachtnahme auf den Willen des Gesetzgebers zu dem Ergebnis, dass der Befreiung nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 3, Litera d, UStG 1994 kein weiterer Umfang zukommen soll, als er zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU bestanden hat (vergleiche, im Ergebnis ebenso bereits das hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 2006, Slg 8104/F).

Zur Frage, ob (beim Beitritt Österreichs zur EU) die Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Personenbeförderung mit Schiffen nach § 6 Z 5 UStG 1972 auch die auf Kreuzfahrtschiffen üblicherweise erbrachte Verpflegungsleistung mitumfasst hat, besteht keine Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts. Weil die verba legalia des UStG 1972 (auch unter Bedachtnahme auf weitere Interpretationsmethoden) keine eindeutige Antwort auf diese hier anstehende Frage der Steuerbefreiung für Verköstigungsleistung im Rahmen einer grenzüberschreitenden Kreuzfahrt bieten, ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im gegebenen Zusammenhang darauf abzustellen, ob im Zeitpunkt des Beitritts eine einheitliche, vom Bundesministerium für Finanzen gedeckte Verwaltungspraxis zu dieser Frage bestanden hat. Nur wenn die Feststellung getroffen werden kann, dass eine derartige Verwaltungspraxis bestanden und diese zum Inhalt gehabt hat, dass die im Rahmen der Beförderung auf Kreuzfahrtschiffen erbrachte Verpflegungsleistung nicht als (aufgrund der Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Personenbeförderungen nach § 6 Z 5 UStG 1972) echt steuerbefreit behandelt wurde, ist § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 die Bedeutung beizumessen, dass aus der einheitlichen grenzüberschreitenden Personenbeförderung mit Kreuzfahrtschiffen eine Teilleistung, nämlich die übliche Verpflegung der Kreuzfahrtteilnehmer, nicht der Steuerbefreiung nach dieser Bestimmung teilhaftig werden kann. Auch in einem solchen Fall bestimmte sich aber der Leistungsort der Verpflegungsleistung (als Nebenleistung der Beförderung auf dem Kreuzfahrtschiff) nach § 3a Abs. 7 UStG 1994 idF vor der Novellierung durch BGBl I Nr. 52/2009, sodass die von der Mitbeteiligten gerügte Wettbewerbsverzerrung aufgrund doppelter umsatzsteuerlicher Erfassung (in Österreich und in einem anderen Mitgliedstaat) jedenfalls unterbleibt. Zur Frage, ob (beim Beitritt Österreichs zur EU) die Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Personenbeförderung mit Schiffen nach Paragraph 6, Ziffer 5, UStG 1972 auch die auf Kreuzfahrtschiffen üblicherweise erbrachte Verpflegungsleistung mitumfasst hat, besteht keine Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts. Weil die verba legalia des UStG 1972 (auch unter Bedachtnahme auf weitere Interpretationsmethoden) keine eindeutige Antwort auf diese hier anstehende Frage der Steuerbefreiung für Verköstigungsleistung im Rahmen einer grenzüberschreitenden Kreuzfahrt bieten, ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im gegebenen Zusammenhang darauf abzustellen, ob im Zeitpunkt des Beitritts eine einheitliche, vom Bundesministerium für Finanzen gedeckte Verwaltungspraxis zu dieser Frage bestanden hat. Nur wenn die Feststellung getroffen werden kann, dass eine derartige Verwaltungspraxis bestanden und diese zum Inhalt gehabt hat, dass die im Rahmen der Beförderung auf Kreuzfahrtschiffen erbrachte Verpflegungsleistung nicht als (aufgrund der Steuerbefreiung für

grenzüberschreitende Personenbeförderungen nach Paragraph 6, Ziffer 5, UStG 1972) echt steuerbefreit behandelt wurde, ist Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 3, Litera d, UStG 1994 die Bedeutung beizumessen, dass aus der einheitlichen grenzüberschreitenden Personenbeförderung mit Kreuzfahrtschiffen eine Teilleistung, nämlich die übliche Verpflegung der Kreuzfahrtteilnehmer, nicht der Steuerbefreiung nach dieser Bestimmung teilhaftig werden kann. Auch in einem solchen Fall bestimmte sich aber der Leistungsort der Verpflegungsleistung (als Nebenleistung der Beförderung auf dem Kreuzfahrtschiff) nach Paragraph 3 a, Absatz 7, UStG 1994 in der Fassung vor der Novellierung durch Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 52 aus 2009,, sodass die von der Mitbeteiligten gerügte Wettbewerbsverzerrung aufgrund doppelter umsatzsteuerlicher Erfassung (in Österreich und in einem anderen Mitgliedstaat) jedenfalls unterbleibt.

Im Beschwerdefall fehlen somit noch Sachverhaltsfeststellungen darüber, ob sich ein Nachweis für die in Rede stehende Verwaltungspraxis (und damit ein der Beitrittsakte entsprechend beizulegendes Verständnis) erbringen lässt. Im Zweifel, falls also eine einheitliche, vom Bundesministerium für Finanzen gedeckte Verwaltungspraxis nicht bestanden hat oder nicht mehr festgestellt werden kann, wird § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 dahingehend zu verstehen sein, dass die Befreiung für die Personenbeförderung auf grenzüberschreitend verkehrenden Kreuzfahrtschiffen auch die mit einem einheitlichen Pauschalpreis abgegoltene Nebenleistung der Verpflegung (Vollpension) auf dem Kreuzfahrtschiff umfasst. Im Beschwerdefall fehlen somit noch Sachverhaltsfeststellungen darüber, ob sich ein Nachweis für die in Rede stehende Verwaltungspraxis (und damit ein der Beitrittsakte entsprechend beizulegendes Verständnis) erbringen lässt. Im Zweifel, falls also eine einheitliche, vom Bundesministerium für Finanzen gedeckte Verwaltungspraxis nicht bestanden hat oder nicht mehr festgestellt werden kann, wird Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 3, Litera d, UStG 1994 dahingehend zu verstehen sein, dass die Befreiung für die Personenbeförderung auf grenzüberschreitend verkehrenden Kreuzfahrtschiffen auch die mit einem einheitlichen Pauschalpreis abgegoltene Nebenleistung der Verpflegung (Vollpension) auf dem Kreuzfahrtschiff umfasst.

Der angefochtene Bescheid war sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war sohin gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 27. Februar 2014

Gerichtsentscheidung

EuGH 62006CJ0268 Impact VORAB

EuGH 62011CJ0392 Field Fisher Waterhouse VORAB

EuGH 62009CJ0497 Bog u.a. VORAB

EuGH 62011CJ0224 BGZ Leasing VORAB

EuGH 62011CJ0044 Deutsche Bank VORAB

EuGH 62011CJ0392 Field Fisher Waterhouse VORAB

EuGH 62005CJ0251 Talacre Beach Caravan Sales VORAB

Schlagworte

Gemeinschaftsrecht Richtlinie Umsetzungspflicht EURallg4/2 Gemeinschaftsrecht Richtlinie richtlinienkonforme Auslegung des innerstaatlichen Rechts EURallg4/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2012150044.X00

Im RIS seit

04.04.2014

Zuletzt aktualisiert am

04.07.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at